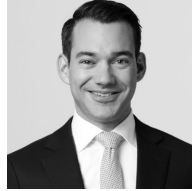


Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2022

René Matteotti / Christian Attenhofer



Prof. Dr. iur., M.A., LL.M.
Tax, ordentlicher Professor für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht, Universität Zürich, und Rechtsanwalt, Tax Partner AG, Zürich



M.A. HSG
in Law & Economics,
Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte,
Tax Partner AG,
Zürich

Inhalt

1	Einleitung	421
2	Voraussichtliche Erheblichkeit von Bankinformationen eines irrevocable discretionary Trusts	422
3	Voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen trotz eingetretener Verjährung im ersuchenden Staat	425
4	Der Begriff des «Geschäftsgeheimnisses» und voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zur Überprüfung der Fremdvergleichskonformität einer Kaufpreisforderung	430
5	Zulässigkeit eines Gruppensuchens und Umschreibung des Verhaltensmusters und Tragweite einer Verständigungsvereinbarung	434
6	Sistierung der Amtshilfe im Verhältnis zu Russland	437

1. Einleitung

In den im ersten Halbjahr 2022 veröffentlichten Bundesgerichtsurteilen zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten konnte sich das höchste Gericht mit diversen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung befassen. Dabei ging es in zwei Urteilen um die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen im Zusammenhang mit *irrevocable discretionary Trusts* (Urteile 2C_918/2020 und 2C_936/2020 beide vom 28. Dezember 2021, Kapitel 2). Im Weiteren widmete sich das Bundesgericht der Frage, inwiefern die ersuchten Informationen noch voraussichtlich erheblich sind, wenn im ersuchten Staat die Verjährung eingetreten ist (Urteil 2C_662/2021 / 2C_663/2021 vom 18. März 2022, Kapitel 3). Alsdann stellte sich betreffend ein peruanisches Amtshilfersuchen die Frage, welche Bedeutung der abkommensrechtlichen Bestimmung beizumessen sei, nach

welcher die Regeln zum Informationsaustausch nicht so auszulegen seien, dass der ersuchte Staat Informationen übermitteln müsste, die ein Geschäftsgeheimnis darstellen (Urteil 2C_481/2021 vom 19. Mai 2022 = BGE 148 II 336, Kapitel 4). Im selben Urteil stellte sich im Übrigen auch die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen mit Blick auf die Überprüfung von Verrechnungspreisen. Im Zusammenhang mit einem italienischen Gruppensuchen konnte das Bundesgericht erstmals Stellung zur Tragweite von zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarungen nehmen (Urteil 2C_73/2021 vom 27. Dezember 2021, Kapitel 5). Schliesslich musste das Bundesgericht in Bezug auf ein russisches Amtshilfeersuchen über einen Sistierungsantrag befinden, der mit der Völkerrechtsverletzung, welche Russland mit dem Angriffskrieg gegen die Ukraine begangen hat, begründet wurde (Verfugung 2C_219/2022 vom 31. Mai 2021, Kapitel 6).

2. Voraussichtliche Erheblichkeit von Bankinformationen eines *irrevocable discretionary Trusts*

BGer 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A.A. und B.A und BGer 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021 i.S. A. gegen Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) beide betreffend Amtshilfe Indien.

a) Sachverhalte

Im Fall, welcher dem Urteil 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 zugrunde lag, gelangte das indische *Ministry of Finance (MoF)* mit Amtshilfeersuchen vom 27. August 2013 und 31. Oktober 2018 an die ESTV und beantragte die Übermittlung von Informationen betreffend die Kontobeziehungen von A.A. und B.A zur Bank C. Die Ersuchen betrafen die Steuerjahre 2011 und 2012. Wie sich nach Edition der Bankinformationen zeigte, waren A.A. und B.A. diskretionär Begünstigte von zwei unwiderruflichen Trusts, wobei die zwei «*underlying companies*» eine Bankverbindung zur Bank C. unterhielten. Mit Schlussverfügung vom 20. August 2019 gewährte die ESTV dem MoF für die Zeit ab dem 1. April 2011 bis 31. März 2012 Amtshilfe. Vor Bundesgericht stellte sich die Grundsatzfrage, ob und in welchem Umfang die Übermittlung von Bankinformationen im Zusammenhang mit einer betroffenen Person zulässig ist, wenn eine Gesellschaft für einen Trust Inhaberin der Kontobeziehung ist und die amtshilfebetroffene Person *Beneficiary* des Trusts ist (E. 1.2.1., 1.2.3. und 4.).

Das Bundesverwaltungsgericht gelangte zum Schluss, dass es sich beim fraglichen Trust um einen «*irrevocable discretionary Trust*» handelte, bei welchem die Begünstigten A.A. und B.A. keinen festen Anspruch auf Zahlungen oder Kapitalanteile des Trusts geltend machen konnten (E. 4.4.). Bei der Errichtung eines unwiderruflichen diskretionären Trusts erfolge noch keine direkte Bereicherung der Begünstigten; zu einer solchen kom-

me es erst bei einer allfälligen Ausschüttung. Als voraussichtlich erheblich und dem indischen MoF mitzuteilen war gemäss Bundesverwaltungsgericht daher nur die Information, welche Art von Trust vorliegt (Information 1), die Namen der Beschwerdeführenden als *Beneficiaries* des fraglichen Trusts (Information 2) sowie die Feststellung, dass in der fraglichen Zeit keine Ausschüttungen an die Beschwerdeführenden erfolgt sind (Information 3), womit die erste Instanz die Amtshilfeleistung auf die Übermittlung dieser drei Informationen einschränkte.

Dem Urteil 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021 lag ebenfalls ein Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde, welches vom 22. März 2012 datierte. Dieses Ersuchen stand im Zusammenhang mit Kontobeziehungen, die A. (teilweise indirekt über Truststrukturen) zur Bank B. SA unterhielt. Im Gegensatz zum Fall 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 erachtete das Bundesverwaltungsgericht die Frage der steuerlichen Behandlung diskretionärer Trusts in Indien nicht für streitentscheidend, da A. nicht nur *Beneficiary* des Trusts, sondern auch wirtschaftlich Berechtigter eines der betroffenen Bankkontos gewesen war. Diese Sachverhaltsfeststellung liess A. vor Bundesgericht als offensichtlich unrichtig rügen. Aufgrund dieser Rüge, erschien für das Bundesgericht die Frage, welche Relevanz der steuerlichen Behandlung diskretionärer Trusts beizumessen sei, auch in diesem Verfahren von grundsätzlicher Bedeutung. Da die diesbezüglichen Erwägungen weitgehend mit denjenigen im Urteil 2C_918/2020 vom 28. Dezember 2021 übereinstimmen, wird im Folgenden ausschliesslich auf ebendieses Urteil Bezug genommen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Mit Blick auf die hiervor erwähnte Rechtsfrage fasste das Bundesgericht zunächst die Grundsätze zur Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit von amtshilfeweise ersuchten Informationen zusammen (E. 4.1. – E 4.3.). Nach der zwischenzeitlich gefestigten bundesgerichtlichen Formel ist die voraussichtliche Erheblichkeit erfüllt, «wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden für die Besteuerung bezüglich welcher Amtshilfe verlangt wird» (E. 4.2.). Auskünfte könnten nur verweigert werden (vgl. auch Art. 7 StAhiG), wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheine, denn in der Regel könne nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich sei. Die Rolle der Behörden des ersuchten Staates beschränke sich mithin im Wesentlichen auf die Prüfung der Plausibilität des Ersuchens; zu prüfen habe er nur, ob die angebehrten Dokumente einen Konnex zu dem im Ersuchen umschriebenen Sachverhalt aufwiesen und ob sie im Rahmen des ausländischen Steuerverfahrens potenziell Verwendung finden könnten (E. 4.2. m.w.H.).

In Bezug auf die bundesverwaltungsgerichtliche Qualifikation der betroffenen Trusts als «*irrevocable discretionary Trust*» hielt das Bundesgericht fest, dass sich diese Qualifikation wohl auf die schweizerische Rechtsordnung beziehe. Damit ziele die Qualifikation aber ins Leere, da sich die steuerliche Behandlung der Trusts nach indischem Recht richte. Sollte sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Qualifikation der Trusts hingegen auf indisches Recht bezogen haben, so das Bundesgericht weiter, liege eine inhaltliche Würdigung vor, welche alleine den indischen Behörden zustehe. Sodann könne der Vorinstanz nicht gefolgt werden, es lägen nachweislich keine einkommenssteuerrelevanten Ausschüttungen vor, da die einkommenssteuerliche Relevanz ebenfalls nach indischem Recht beurteilt werden müsse (E. 4.5.2.).

Alsdann würde es den Rahmen einer Plausibilitätsprüfung klarerweise sprengen, wenn vom ersuchten Staat verlangt würde, dass dieser zu beurteilen hätte, wie Trusts in der Rechtsordnung des ersuchenden Staates zu behandeln seien. Dasselbe gelte für die Beurteilung von Mittelzuflüssen und Mittelabflüssen eines von einem Trust (indirekt) gehaltenen Bankkontos (E. 4.5.3.). Vor diesem Hintergrund könne von der ESTV auch nicht verlangt werden, sich mit der Rechtsprechung des indischen Supreme Court auseinanderzusetzen. Nicht von Belang sei damit, dass nach dem indischen Supreme Court offenbar *irrevocable discretionary Trusts* ihren Begünstigten einkommenssteuerrechtlich nicht anzurechnen sind, solange keine Auszahlungen an sie erfolgt seien (E. 4.5.4.). Sollte dies tatsächlich der Rechtsprechung des indischen Supreme Court entsprechen, wäre dies in den entsprechenden Steuerverfahren vorzubringen (E. 4.5.4.). Mithin ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass grundsätzlich alle von der Bank C. edierten Unterlagen als voraussichtlich erheblich zu betrachten seien, was namentlich für die Portfolio- und Account-Statements sowie das Kundenprofil zutrefte (E. 4.6. und E. 6.), womit es die Beschwerde der ESTV gutgeheissen hat. Im Urteil 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021 führten diese Erwägungen zur Abweisung der Beschwerde, welche von den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen erhoben wurde.

Im Urteil 2C_918/2020 bestätigte das Bundesgericht im Übrigen seine im Urteil 2C_703/2020 vom 15. März 2021 festgelegte Praxis zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Kundenprofilen.¹ Diese würden Rückschlüsse auf die Verhältnisse und Beziehungen zwischen den wirtschaftlich berechtigten Personen zulassen und seien daher für sämtliche Steuerjahre ab 2011 relevant (E. 5.2.).

Im Urteil 2C_936/2020 ging das Bundesgericht auf die Frage ein, ob das von ihm während dreissig Tagen öffentlich aufgelegte Dispositiv des Entscheides anonymisieren muss. Es

¹ Siehe hierzu auch RENÉ MATTEOTTI/NATALJA EZZAINI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/22), S. 407 ff.

fürte aus, dass eine Anonymisierung des Dispositivs gemäss Art. 59 Abs. 3 BGG nur erfolgt, soweit das Gesetz eine Anonymisierung verlangt. Im vorliegenden Fall würde jedoch keine gesetzliche Regelung bestehen, wonach das Dispositiv nur in anonymisierter Form aufgelegt werden dürfte (E. 8.2.). Im Übrigen stellte die Beschwerdeführerin nach Auffassung des Bundesgerichts nicht substantiiert dar, dass ihre Persönlichkeitsrechte besonders schwer beeinträchtigt würden, wenn ihre Beteiligung am vorliegenden Verfahren publik würde. Als eine Person von öffentlichem Interesse müsse sie sich medienrechtlich mehr gefallen lassen als andere Personen (E. 8.4.).

c) Kommentar

Die Beurteilung des Bundesgerichts ist wenig überraschend, hat es doch schon wiederholt festgehalten, dass die ESTV als ersuchte Behörde keine Rechtsfragen des innerstaatlichen Rechts abklären müsse. Die Ermittlung und die Auslegung der einschlägigen ausländischen Normen zur steuerrechtlichen Behandlung von Truststrukturen können nachvollziehbarerweise nicht Aufgabe des ersuchten Staates sein. Bei Truststrukturen kommt noch dazu, dass (wenn überhaupt) erst nach einer umfassenden Sachverhaltsermittlung und -würdigung festgestellt werden kann, ob ein *Trustee* eines Trusts in Bezug auf die Wahl der Personen eines allenfalls vorbestimmten Personenkreises, den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen rechtlich und tatsächlich frei entscheiden kann, wie dies für einen diskretionären Trust vorauszusetzen wäre. Eine solche Sachverhaltsermittlung und -würdigung würde aber weit über die Verpflichtung des ersuchenden Staates, sich auf eine Plausibilitätsprüfung zu beschränken, hinausgehen. Die beiden bundesgerichtlichen Urteile verdienen daher Zustimmung. Sie dürfen aber keineswegs als Beleg dafür genommen werden, dass die Bestimmungen des Rechts des ersuchenden Staates für die Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit gänzlich irrelevant sind. Denn das Erfordernis der «voraussichtlichen Erheblichkeit» stellt das Scharnier zwischen dem Amtshilfeverfahren im ersuchten Staat und dem Steuerrecht des ersuchenden Staates dar. Zudem schliessen weder Gesetzestext noch Gesetzeszweck aus, dass das materielle und formelle ausländische Steuerrecht des ersuchenden Staates im Rahmen der Plausibilitätsprüfung zu ignorieren ist. Wie aber das nachfolgend zu besprechende Urteil 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 (siehe sogleich Kap. 3) aufzeigt, ist das Bundesgericht bei der Berücksichtigung des ausländischen Steuerrechts jedoch äusserst restriktiv.

3. **Voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen trotz eingetretener Verjährung im ersuchenden Staat**

BGer 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A., B. Ltd. und C. sowie A., B Ltd. und D. betreffend Amtshilfe Schweden.

a) Sachverhalt

Am 13. August 2019 und am 2. Oktober 2019 reichte die schwedische Steuerbehörde je ein Amtshilfeersuchen bei der ESTV ein. In beiden Ersuchen verlangte sie die Übermittlung von Bankinformationen zur betroffenen Person A. für den Zeitraum zwischen dem 1. Januar 2013 und dem 31. Dezember 2017.

In beiden Ersuchen brachte die schwedische Steuerbehörde Anhaltspunkte vor, nach welchen die betroffene Person ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen sei. Im Amtshilfeersuchen vom 13. August 2019 wies sie zudem darauf hin, dass für die Steuerperiode 2013 am 31. Dezember 2019 die Verjährung eintreten werde. Am 11. Februar 2020 eröffnete die ESTV für beide Verfahren je eine Schlussverfügung und hiess die Amtshilfeleistung für die gesamte betroffene Zeitspanne gut. Hiergegen erhob A. (neben anderen beschwerdeberechtigten Parteien) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, welches die Beschwerden mit Urteilen vom 17. August 2021 teilweise guthiess und die Amtshilfe für die Steuerperioden 2013 und 2014 aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen Verjährung verweigerte. Gegen diese Urteile erhob die ESTV Beschwerde beim Bundesgericht, welches die beiden Verfahren vereinigte und die Beschwerde guthiess, womit auch für die Steuerperioden 2013 und 2014 Amtshilfe zu leisten war.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Vor Bundesgericht warf die ESTV insbesondere die Rechtsfrage auf, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang amtshilfeweise ersuchte Informationen für einen Zeitraum übermittelt werden dürfen, für welchen eine ausländische Verjährung eingetreten ist (E. 1.2.2.). Diesbezüglich hat das Bundesgericht in Abweichung zum Bundesverwaltungsgericht entschieden, dass die Übermittlung ersuchter Informationen zulässig sei, «solange *im Zeitpunkt der Einreichung* der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erschein[e], dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist» (E. 5.6.). Dies gelte gemäss Bundesgericht auch dann, «wenn die ersuchende Behörde [...] von sich aus auf den allenfalls *künftigen* Eintritt der Verjährung hinweise, sich zugleich aber aus dem Ersuchen ergibt, dass die verlangten Informationen weiterhin von Nutzen sind» (E. 5.6.). Dieses Ergebnis stützt das Bundesgericht auf folgende Begründung ab:

Zunächst verweist das Bundesgericht auf seine Rechtsprechung, wonach der ersuchte Staat in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit keine Einwendungen im Zusammenhang mit der Begründetheit des im Ausland geführten Verfahrens oder allfällige damit zusammenhängende Verfahrenshindernisse zu prüfen habe (E. 1.2.3.). Im Weiteren hält das Bundesgericht betreffend den Prüfungsumfang der ersuchten Behörde fest, dass dieser in Anbetracht des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips nicht zu entscheiden habe, ob die vom ersuchenden Staat geschilderte Darstellung gänzlich der Realität entspreche. Zu prüfen sei lediglich, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zum

Sachverhalt haben, wobei die Amtshilfe zu verweigern sei, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheine (E. 5.2.2.). Dies bedeute nun nicht, dass sich der ersuchte Staat zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staates zu äussern hätte (E. 5.4.1.). Dieser Grundsatz gelte auch für die Frage der Verjährung nach ausländischem Recht. Würde die ESTV die Frage nach einer allfälligen Verjährung abklären, «griffe sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfverfahren nicht vereinbar wäre» (E. 5.4.2.). Es könne auch nicht massgebend sein, dass der Hinweis auf eine mögliche Verjährung vom ersuchenden Staat selbst stamme, da keine Anhaltspunkte vorliegen würden und keine Abklärungen dahingehend getroffen worden seien, inwiefern die verlangten Informationen nach eingetretener Verjährung nicht mehr nützlich sein könnten. Auch läge kein Ausnahmefall vor, in welchem die Entwicklung der Umstände dazu führen würde, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen im Laufe des Verfahrens untergegangen sei (E. 1.2.3. und E. 5.4.2.). So sei von den Beschwerdegegnern nicht dargetan, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt würden oder andere schwere Mängel bestünden, die einen Ausnahmefall im vorgenannten Sinn begründen würden (E. 5.4.2.).

Daneben stützt das Bundesgericht seine Beurteilung auf prozessuale Überlegungen ab. So seien Amtshilfeersuchen nach konstanter Rechtsprechung im Zeitpunkt der Einreichung zu beurteilen (E. 5.5.). In Bezug auf die streitbetroffenen Amtshilfeersuchen zeige sich, dass im Zeitpunkt der Einreichung weder für das Jahr 2013 noch für das Jahr 2014 die Verjährung eingetreten sei, womit die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen bei Einreichung des Gesuchs zu bejahen war (E. 5.5.2.). Angesichts der von der ersuchenden Behörde aufgeführten drohenden Verjährung für die Steuerperiode 2013 erwog das Bundesverwaltungsgericht, aus dem Amtshilfeersuchen ginge weder explizit noch implizit hervor, dass die ersuchten Informationen auch nach Eintritt der Verjährung noch nützlich sein könnten. Diesbezüglich entgegnete das Bundesgericht, dass im Amtshilfeersuchen das Feld «*Date after which any information is no longer usable*» mit einem Strich versehen und damit bewusst nicht leer gelassen worden sei. Zudem stehe der Vermerk betreffend die Verjährung nicht im Abschnitt zur Begründung des Ersuchens. Die Verjährung sei lediglich erwähnt, damit die ESTV das Ersuchen dringlich behandle («*Urgency of the reply*»). Nach dem Bundesgericht sei darin «jedenfalls keine (abschliessende) Würdigung des schwedischen Steuerrechts durch die ersuchende Behörde zu erkennen, die im Zeitpunkt der Einreichung der Ersuchen Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit verursachen würde» (E.5.5.2.). Vor diesem Hintergrund hat das Bundesgericht die Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts verworfen, wonach sich die ESTV bei der ersuchenden Behörde über die voraussichtliche Erheblichkeit für einen späteren Zeitpunkt zu erkundigen habe (E. 5.5.2.).

Für den Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens als massgebliche Bezugsgrösse spreche nach dem Bundesgericht schliesslich auch die Tatsache, dass andernfalls mit taktischen Instrumenten das Verfahren verzögert und so das Entfallen der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bewirkt werden könne (E. 5.5.3.1.).

c) Kommentar

Das Urteil vermag in verschiedener Hinsicht nicht zu überzeugen. Im Folgenden werden ausgewählte Aspekte des Entscheids hervorgehoben und analysiert.

In Bezug auf die bereits in der Kommentierung zum Urteil BGer 2C_918/2020 und 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021 aufgeworfenen Fragen zur Relevanz des ausländischen Steuerrechts bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit führt das Bundesgericht zunächst zutreffend aus, dass die Bedeutung der über das Amtshilfeverfahren erlangte Information im ausländischen Steuerverfahren, im Wesentlichen vom Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats abhängt (E. 5.4.). Soll die vom Bundesgericht bejahte Verpflichtung, die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu prüfen, nicht zur reinen Makulatur verkommen, muss die ersuchende Behörde unter Umständen auch einen Blick auf das ausländische Steuerrecht werfen. Dies ist der Grund, dass bereits in der Kommentierung zum Urteil BGer 2C_918/2020 und 2C_936/2020 vom 28. Dezember 2021 das Erfordernis der «voraussichtlichen Erheblichkeit» als Scharnier zwischen dem Amtshilfeverfahren im ersuchten Staat und dem Steuerrecht des ersuchenden Staates bezeichnet wurde. Im Urteil 2C_662/2021 und 2C_663/2021 bestätigte das Bundesgericht die wesentliche Abhängigkeit der voraussichtlichen Erheblichkeit vom ausländischen Steuerrecht und Verfahrensrecht implizit nicht nur in der soeben erwähnten aufschlussreichen Erwägung 5.4., sondern auch mit der Feststellung, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen aufgrund einer eingetretenen Verjährung durchaus dahinfallen kann. So führt das Bundesgericht in E. 5.5.3.2. wörtlich aus:

«Nach den Angaben der ersuchenden Behörde, auf die die ESTV vertrauen durfte [...], waren die Steuerperioden vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2017 im Zeitpunkt der Einreichung nicht verjährt [...]. Vor diesem Hintergrund mussten der ESTV beim Erlass der Schlussverfügungen am 11. Februar 2020 keine ernsthaften Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen aufkommen [...].»

Das Bundesgericht suggeriert in dieser Erwägung, dass die ESTV beim Erlass der Schlussverfügungen Anlass für ernsthafte Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen hätte haben können, wenn die Verjährung der Steuerperioden, die dem Amtshilfeersuchen zu Grunde liegen, bereits im Zeitpunkt der Einreichung eingetreten wäre. Je nach dem, welche Art der Verjährung vorliegt, geht entweder die Be-

steuerungsmöglichkeit (sog. Veranlagungsverjährung) oder die Steuerforderung selber unter. In beiden Konstellationen erweist es sich als wenig wahrscheinlich, dass die Informationen, um die ersucht wird, voraussichtlich erheblich sind, wenn sie sich auf Steuerjahre, die nicht mehr veranlagt werden können oder bereits untergegangene Steuerforderungen betreffen, beziehen. Eine Ausnahme besteht freilich dann, wenn die Besteuerungsmöglichkeit wiederauflebt, sofern ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden kann. Die Frage ist nun, ob die Möglichkeit der Durchführung des Nachsteuerverfahrens im Ersuchen selber oder im Rahmen einer vom ersuchenden Staat abgegebenen zusätzlichen Erklärung erwähnt werden muss.

In Übereinstimmung mit seiner gefestigten Rechtsprechung führt das Bundesgericht auch im Urteil 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 28. Dezember 2021 aus, dass sich die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben muss (E. 5.2.2.). Bestehen an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen ernsthafte Zweifel, schliesse das Vertrauensprinzip nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt (E. 5.2.3.). Die Vermutung des guten Glaubens kann allerdings nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden. In BGE 144 II 206 E. 4.3. hat das Bundesgericht einem von einem Ersuchen betroffene Steuerpflichtigen explizit das Recht eingeräumt, den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Laufe des Verfahrens nicht mehr erfüllt ist.²

Hätte das Bundesgericht seine eigene Rechtsprechung konsistent angewendet, hätte es im vorliegenden Fall zumindest für das Steuerjahr 2013 das Bestehen erheblicher Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der für dieses Jahr ersuchten Informationen bejahen müssen. Denn in Bezug auf diese Steuerperiode wies die ersuchende Steuerbehörde selber darauf hin, dass die Verjährung am 31. Dezember 2019 eintreten werde. Wenn der ersuchende Staat von sich aus auf eine mögliche Verjährung hinweist und damit offensichtlich eine dringliche Behandlung durch die ESTV wünscht, erscheint es naheliegend, dass nach Eintritt der Verjährung die ersuchten Informationen nicht mehr nützlich sein können. Der blosse Umstand, dass beim entsprechenden Feld betreffend «*Date after which any information is no longer usable*» ein Strich angebracht bzw. dieses bewusst nicht leer gelassen wurde (E. 5.5.2.), kann nun entgegen der überspitzt formalistischen Begründung des Bundesgerichts ernsthafterweise nicht *per se* bedeuten, dass an der voraussichtlichen Erheblichkeit keine Zweifel (mehr) bestehen. Schon gar nicht lässt sich aus dem Strich ableiten, dass sich aus dem Ersuchen selber ergibt, die von Schweden verlangten Informationen würden weiterhin von Nutzen sein, wie dies das Bundesgericht in E. 5.6. festhält. Die bundesgerichtliche Würdigung kratzt an der Will-

² Siehe hierzu auch MATTEOTTI/EZZAINI (wie Fn. 1), S. 411 ff.

kürschwelle, wenn sie diese nicht schon überschreitet. Immerhin lässt die fadenscheinige höchstrichterliche Begründung erkennen, dass das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung, nach welcher sich die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen aus dem Ersuchen selber ergeben muss, im vorliegenden Entscheid nicht aufgegeben hat. Zwar führt es aus, dass die Amtshilfe zulässig ist, solange im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist. In Bezug auf einen allenfalls künftigen Eintritt der Verjährung schiebt das Bundesgericht jedoch nach, dass die Amtshilfe auch zulässig ist, wenn «sich zugleich aus dem Ersuchen ergibt, dass die verlangten Informationen weiterhin von Nutzen sind» (E. 5.6.). Dies bedeutet nichts anderes, dass im Rahmen der Plausibilitätsprüfung sehr wohl festgestellt werden können muss, ob die ersuchten Informationen noch voraussichtlich erheblich sind, wenn die Verjährung nach Einreichung des Ersuchens eintritt. Hätte das Bundesgericht dem ominösen Strich im Feld *«Date after which any information is no longer usable»* nicht derart herausragende Bedeutung beigemessen, diesen vielmehr im Gesamtkontext gewürdigt und gestützt darauf richtigerweise das Bestehen von erheblichen Zweifeln an der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen, die sich auf die Steuerjahre 2013 und 2014 bezogen, bejaht, hätte an und für sich die Pflicht bestanden, die ESTV anzuweisen, die ersuchende Behörde um eine Klärung zu bitten, ob die Informationen auch nach Eintritt der Verjährung der Steuerperioden 2013 und 2014 wahrscheinlich relevant sind. Im Urteil 2C_703/2019 vom 16. November 2020, E. 6.7. hat sich das Bundesgericht gar auf den Standpunkt gestellt, dass Informationen, bei denen ernsthafte Zweifel darüber bestehen, ob deren Übermittlung mit dem Subsidiaritätsprinzip in Einklang stehen, von den an die ersuchende Behörde zu übermittelnden Informationen auszusondern sind, wenn die ersuchte Behörde im verwaltungsinternen Verfahren nicht sichergestellt hat, dass der Grundsatz der Subsidiarität eingehalten wurde, indem sie um Klärung ersucht hatte.

4. Der Begriff des «Geschäftsgeheimnisses» und voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zur Überprüfung der Fremdvergleichskonformität einer Kaufpreisforderung

BGer 2C_481/2021 vom 19. Mai 2022 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. S.R.L und B.B. SA – R. betreffend Amtshilfe Peru = BGE 148 II 336 = RF 77 (2022), S. 678 ff. = ASA 91, S. 113 ff.

a) Sachverhalt

Mit Ersuchen vom 6. Mai 2019 ersuchte der peruanische Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen die ESTV im Rahmen einer Steuerprüfung der peruanischen Gesellschaft A. S.R.L. um Amtshilfeleistung. Dabei sollte der zwischen der A. S.R.L. und der

in der Schweiz domizilierten Gesellschaft A.B. SA (später in B.B. SA umfirmiert), die im betroffenen Zeitraum zum selben Konzern gehörten, vereinbarte Kaufpreis betreffend die Lieferung von 200'000 Tonnen Rohkupfer (Lieferung verteilt auf die Jahre 2014 bis 2016) auf Drittvergleichskonformität geprüft werden. Ausgangspunkt bildete der zwischen den genannten Gesellschaften im Jahr 2012 geschlossene Vertrag, in welchem die Kaufpreisbestimmung formelmässig definiert wurde. Danach sollte sich der Kaufpreis wie folgt berechnen: Preis pro Tonne = Zahlbarer Marktpreis gemäss London Metal Exchange («*payable contents*») abzüglich Kosten namentlich für die Abwicklung und Raffinierung sowie allfälliger Strafzahlungen für bestehende Unreinheiten («*deductions*»).

Wie dem Sachverhalt weiter zu entnehmen ist, hat die A.B. SA mit der (unabhängigen) Gesellschaft C. einen Vertrag über das Schmelzen von 200'000 Tonnen Kupferkonzentrat abgeschlossen. Diese Kosten konnten im Rahmen der Kaufpreisbestimmung zum Abzug gebracht werden. Vor diesem Hintergrund ersuchte die zuständige peruanische Behörde insbesondere um Übermittlung des Vertrages zwischen der A.B. SA und der C., eines Berichts über die pro Lieferung und Schmelzung vereinbarten Kosten, Rechnungen und Zahlungsnachweise betreffend die Kupfer-Raffinierung, eines Berichts zu den im Jahr 2015 erfolgten Lieferungen betreffend Raffinerungsprozess und den Anteil anderer Metalle im Kupferkonzentrat, Verträgen zwischen der A.B. SA und ihren Kunden über das Kupferkonzentrat und die entsprechenden Rechnungen und Zahlungsnachweise sowie Angaben zur und aus der Finanzbuchhaltung.

Die ESTV hiess das Amtshilfeersuchen mit Schlussverfügung vom 14. Mai 2020 gut. Das Bundesverwaltungsgericht wies die gegen die Schlussverfügung erhobene Beschwerde mit Urteil vom 1. Juni 2021 ab. So verwarf es namentlich die beschwerdeführerischen Einwendungen, wonach die ersuchten Informationen zur Prüfung der Fremdvergleichskonformität des vereinbarten Kaufpreises nicht voraussichtlich erheblich sein könnten und die ersuchten Informationen als Geschäftsgeheimnisse qualifizieren würden und damit gestützt auf Art. 25 Abs. 3 lit. c DBA CH-PE nicht übermittelt werden dürften.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht erblickte in der Beurteilung, ob das Geschäfts- und Berufsgeheimnis i.S.v. Art. 25 Abs. 3 lit. c DBA CH-PE bzw. Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD Musterabkommen Dokumente umfasst, die sich auf die vertraglichen Beziehungen zwischen der A.B. SA und ihren Geschäftspartnern und Kunden beziehen, d.h. Informationen über vertragliche Beziehungen zwischen Dritten, die im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtig sind, einen besonders bedeutenden Fall (E. 1.1.2.). Es gelangte zu diesem Schluss, weil Amtshilfeersuchen regelmässig auf die Überprüfung von zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarte Verrechnungspreise abzielen würden (E. 1.1.2.). Daraus schliesst das Bundesgericht – ohne dies ausdrücklich zu sagen –, dass in solchen Fällen wohl regelmässig

geltend gemacht werde, es handle sich bei den ersuchten Informationen um Geschäftsgeheimnisse, welche gemäss Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-MA und den darauf beruhenden bilateralen und multilateralen Amtshilfebestimmungen nicht übermittelt werden müssen. Nur so lässt sich der Zusammenhang zwischen dem Verweis auf Verrechnungspreisfälle und dem zu klärenden Begriff des Geschäftsgeheimnisses erklären.

In der Folge befasste sich das Bundesgericht mit dem Einwand, dass die ersuchten Informationen für die Überprüfung der Drittvergleichskonformität des Kaufpreises nicht voraussichtlich erheblich seien und eine «*fishing expedition*» vorliege (E. 7.). Diesbezüglich erinnerte das Bundesgericht an seine in BGE 143 II 185 enthaltene Rechtsprechung, wonach Informationen zu Intercompany-Transaktionen mit Blick auf die Überprüfung der vereinbarten Konditionen durchaus voraussichtlich erheblich sein können (E. 7.5.). Ein Amtshilfesuch könne beispielsweise gestellt werden, um von Dritten Informationen über vertragliche Beziehungen zu einer bestimmten Transaktion zu erhalten, wenn diese mit der Besteuerung des anvisierten Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen (BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Die Übermittlung von Informationen über Dritte, die nicht mit der Person, auf die sich das Amtshilfesuch bezieht, sondern mit einer ihr nahestehenden schweizerischen Gesellschaft in direkter Beziehung stehen, sei somit zulässig, wenn diese Daten mit der Besteuerung des Steuerpflichtigen, auf den sich das Gesuch bezieht, in Zusammenhang stehen, da sie dadurch die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen. Vor diesem Hintergrund kam das Gericht zum Ergebnis, dass die ersuchten Informationen einen Zusammenhang zur vertraglich definierten Kaufpreisberechnung hätten. Alle zur Übermittlung bestimmten Informationen würden den Standard der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, da sie dazu beitrügen, die Höhe der Elemente der Formel zur Bestimmung des Verkaufspreises für die 200'000 Tonnen Rohkupfer, die an A.B. SA verkauft wurden, zu ermitteln. Sie hätten einen Bezug zu den Kosten für die Verarbeitung und Raffination von Kupfer und den Verkauf der fertigen Kupferprodukte. Sie beträfen somit den Teil «*deductions*» und den Teil «*payable contents*» der Verrechnungspreisformel. Die Tatsache, dass sich die ersuchten Dokumente auf Verträge zwischen A.B. SA und Drittfirmen beziehen, mache ihre Herausgabe nicht unverhältnismässig, wenn man den von der ersuchenden Behörde verfolgten Steuerzweck in Betracht ziehe (E. 7.7.).

Zur Bestimmung der Tragweise des Begriffs des «Geschäftsgeheimnisses» i.S.v. Art. 25 Abs. 3 lit. c DBA CH-PE fasste das Bundesgericht zunächst die Auslegungsgrundsätze von Doppelbesteuerungsabkommen zusammen (E. 9.2.) und hielt fest, dass im Rahmen der Auslegung sinnvollerweise der OECD-Kommentar zum Musterabkommen heranzuziehen sei (E. 9.3.). Mit Verweis auf den OECD-Kommentar kam das Bundesgericht zum Schluss, dass der Begriff des Geheimnisses als Begriff des Doppelbesteuerungsabkommensrechts zu verstehen und damit gegenüber dem innerstaatlichen Recht autonom sei und eher restriktiv ausgelegt werden müsse (E. 9.3.1.). Der Argumentation der Be-

schwerdeführerinnen, dass der in Art. 25 Abs. 3 DBA CH-PE enthaltene Geheimnisbegriff in Übereinstimmung mit Art. 162 StGB ausgelegt werden müsse, erteilte das Bundesgericht eine Abfuhr (E. 9.5.2.). Mit der Bestimmung nach dem Vorbild von Art. 26 Abs. 3 OECD-MA soll dem ersuchten Staat ermöglicht werden, sich gegen eine unbefugte Verwendung der auf dem Weg der Amtshilfe erhaltenen Informationen zu schützen, die zu einem schweren Schaden führen können, beispielsweise indem sie ernsthafte finanzielle Schwierigkeiten verursacht. Die Bestimmung gebe dem ersuchten Staat somit die Möglichkeit, einen Missbrauch des Informationsaustausches zum Zwecke der Wirtschaftsspionage zu schützen und die Interessen der betroffenen Personen zu berücksichtigen (E. 9.3.1.). Um ernsthafte Zweifel daran zu wecken, dass die ersuchende Behörde ungeachtet des angegebenen fiskalischen Zwecks in Wirklichkeit Wirtschaftsspionage betreibt, indem sie um Amtshilfe ersucht, muss die beschwerdeführende Partei konkrete Hinweise vorbringen. Allgemeine Behauptungen über die verborgenen Absichten des ersuchenden Staates reichten nicht aus (E. 9.3.). Das Bundesgericht gelangte unter Verweis auf den OECD-Kommentar zum Schluss, dass die Informationen aus den Büchern und den Buchhaltungsunterlagen der A.B. SA naturgemäss keine Handels- oder Industriegeheimnisse enthalten würden. Was die Verträge beträfen, gehe aus dem festgestellten Sachverhalt nicht hervor, dass sie exklusive Formeln oder andere Informationen enthalten würden, die in der Praxis verwertet werden könnten. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern eine unbefugte Verwendung der strittigen Informationen die Interessen der A.B. SA beeinträchtigen könnte und inwiefern eine solche Beeinträchtigung einen so schweren Schaden verursachen würde, dass sie eine Verweigerung der erforderlichen Amtshilfe rechtfertigen würde. Im Übrigen bestehe kein konkreter Hinweis, dass die ersuchende Behörde ein unzulässiges Ziel verfolgen würde (E. 9.5.3.). Das Bundesgericht gelangte damit zum Schluss, dass die streitigen Informationen kein Handels- oder Industriegeheimnis im Sinne von Art. 25 Abs. 3 lit. c DBA CH-PE enthielten und auch kein Grund bestehe, die Amtshilfe wegen eines gegen Treu und Glauben verstossenden Verhaltens des ersuchenden Staates zu verweigern.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zur Überprüfung des vereinbarten Kaufpreises scheint vom Grundsatz her richtig. Mit der Offenlegung der verwendeten Verrechnungspreisformel hat die ersuchende Behörde plausibel dargelegt, warum die ersuchten Informationen für sie voraussichtlich nützlich sind. Die ersuchte Behörde wurde in die Lage versetzt, die voraussichtliche Erheblichkeit im Rahmen der Plausibilitätskontrolle festzustellen. Die diesbezüglichen bundesgerichtlichen Ausführungen sind daher nicht zu beanstanden. Zuzustimmen ist dem Bundesgericht auch, dass zur Konkretisierung des Begriffs des Geschäftsgeheimnisses auf die Ausführungen im Kommentar zum OECD-Musterabkommen abzustellen ist. Die restriktive Auslegung des Begriffs des Geschäftsgeheimnisses

ändert nichts daran, dass Informationen in Verträgen, internen Geschäfts- oder Besprechungsnotizen, Gesprächs- oder Beschlussprotokollen, deren Zusammenhang mit dem von der ersuchenden Behörde verfolgten Steuerzweck eher unwahrscheinlich ist, auf jeden Fall zu schwärzen sind.

5. Zulässigkeit eines Gruppensuchens und Umschreibung des Verhaltensmusters und Tragweite einer Verständigungsvereinbarung

BGer 2C_73/2021 vom 27. Dezember 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. und B. betreffend Amtshilfe Italien.

a) Sachverhalt

Im vorliegenden Fall reichte die italienische Steuerbehörde der ESTV am 23. November 2018 ein als Gruppensuchen ausgestaltetes Amtshilfesuch ein. Darin bat die ersuchende Behörde um Übermittlung spezifischer Informationen von sog. renitenten italienischen Steuerpflichtigen, die a) im Zeitraum vom 23. Februar 2015 bis zum 31. Dezember 2016 bei der Bank C. (jetzt D. AG) ein oder mehrere Konti besaßen, b) Wohnsitz in Italien hatten, c) ein Schreiben der Bank C. erhalten haben, wonach gegenüber der Bank ein Nachweis über die Steuerkonformität zu erbringen sei, ansonsten die zwangsweise Schliessung des Bankkontos/der Bankkonten drohe und d) entgegen dem genannten Schreiben kein Nachweis der Steuerkonformität erbracht wurde.

Nach Eröffnung der Editionsverfügung teilte die Bank C. der ESTV mit, sie habe Zweifel daran, ob das im Amtshilfeersuchen erwähnte Schreiben (datierend vom 3. Februar 2014) den betroffenen Kunden (rund 7'000) tatsächlich zugestellt worden sei. Auch nach weiteren internen Abklärungen konnte die Bank C. das betroffene Schreiben nicht auffindig machen. Erst nach zusätzlichen Nachforschungen der Bank C. stellte diese fest, dass ein Schreiben, datierend vom 20. Februar 2015, an über 10'000 Kunden versendet worden sei und praktisch denselben Inhalt habe wie das Schreiben vom 3. Februar 2014. Das versandte Schreiben kündigte bei Nichterbringung des Nachweises der Steuerkonformität jedoch nicht die zwangsweise Schliessung des Bankkontos bzw. der Bankkonten, sondern bloss spürbare Einschränkungen der finanziellen Beziehungen des betroffenen Bankkunden zur Bank an (z.B. Verweigerung von Barabhebungen und territoriale Einschränkung von Überweisungen auf EU-28-Länder).

Mit Schlussverfügung vom 4. Februar 2020 betreffend A. und E. gewährte die ESTV der italienischen Steuerbehörde die erbetene Amtshilfe. Hiergegen gelangten A. und E. an das Bundesverwaltungsgericht und brachten insbesondere vor, beim Gruppensuchen handle es sich um eine unzulässige «*fishing expedition*» und das Ersuchen stehe im Widerspruch zu einer nicht amtlich publizierten Verständigungsvereinbarung zwischen

der Schweiz und Italien³ (hiernach: Vereinbarung). Mit Urteil vom 21. Dezember 2020 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab, woraufhin A. und B. (Alleinerbin von E.) an das Bundesgericht gelangten.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Die für das Eintreten erforderliche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung sah das Bundesgericht vorliegend in der Beurteilung der Tragweite, die einer Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Italien beizumessen ist. Diese Frage sei vom Bundesgericht bisher noch nicht vertieft untersucht worden, womit eine Unsicherheit bestehe, die einer Klärung bedürfe (E. 1.1.3.).

Bevor sich das Bundesgericht der vorgenannten Frage annahm, bejahte es die grundsätzliche Zulässigkeit des Gruppensuchens gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBA CH-IT und Bst. e^{bis} Ziff. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-IT (E. 3.3.). Im Weiteren ging das Bundesgericht der Frage nach, ob die Voraussetzungen an Gruppensuchen vorliegend erfüllt sind und namentlich das Verbot von «*fishing expeditions*» respektiert worden sei. Dabei stellte das Bundesgericht gemäss den generellen Anforderungen an Gruppensuchen (E. 4.2.) fest, dass die vom Ersuchen betroffene Gruppe ausreichend detailliert beschrieben (E. 4.3.1.) und das anwendbare italienische Steuerrecht sowie der Verdacht, dass die betroffene Gruppe ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen ist, hinreichend dargestellt wurde. Letzteres ergab sich daraus, dass die Bank C. offenbar rund 7'000 ihrer in Italien ansässigen Kunden schriftlich aufgefordert habe, ihre Steuerkonformität nachzuweisen, und bei Ausbleiben des Nachweises *signifikante Einschränkungen* der Verfügungsmacht über die jeweils gehaltenen Konten in Aussicht gestellt worden seien. Bei Kunden, welche diese Einschränkungen in Kauf genommen und den Nachweis der Steuerkonformität nicht erbracht hätten, bestehe zu Recht der Verdacht, dass diese ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen seien (E. 4.3.2.). Als dann bestehe kein Zweifel daran, dass die ersuchten Informationen zur Erfüllung der Steuerpflicht führen könnten (E. 4.3.3.). Die Beschwerdeführer brachten hiergegen vor, die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeersuchen ausgeführt, im Schreiben der Bank C. sei von der *Schliessung* der jeweils gehaltenen Bankkonten⁴ die Rede gewesen. Da im konkret betroffenen Schreiben lediglich die Einschränkung der Verfügungsmacht angedroht worden sei, würden sie nicht in die im Amtshilfeersuchen beschriebene Gruppe fallen (E. 6.1.). Diesen Einwand verwarf das Bundesgericht, da die angedrohten Einschränkungen derart einschnei-

³ *Agreement between the Competent Authorities of the Swiss Confederation and Italy on Exchange of Information through Group Requests* vom 27. Februar 2017 / 2. Mai 2017 (abrufbar unter <https://www.mef.gov.it/en/ufficio-stampa/comunicati/2017/New-agreement-between-the-Competent-Authorities-of-the-Swiss-Confederation-and-Italy-on-exchange-of-information-through-group-requests-00001/>).

⁴ Siehe zu dieser Fallkonstellation BGE 143 II 136.

dend seien, dass die Weiterführung der Kontobeziehung sinnlos gewesen wäre, so dass die Einschränkung der Verfügungsbefugnis mit der Schliessung des Kontos vergleichbar sei. Mithin würden auch die Beschwerdeführer in das im Gruppensuchen geschilderte Verhaltensmuster fallen.

Betreffend die Vereinbarung zwischen der Schweiz und Italien brachten die Beschwerdeführer ausserdem vor, gemäss dem Wortlaut von Art. 2 lit. c der Vereinbarung seien Gruppensuchen im Verhältnis der Schweiz und Italien nur zulässig, wenn eine Bank mit der *Schliessung* des Bankkontos bzw. der Bankkonten gedroht habe, was vorliegend aber nicht der Fall gewesen sei. Das Bundesverwaltungsgericht kam zum Ergebnis, dass eine Verständigungsvereinbarung zur Auslegung einer abkommensrechtlichen Bestimmung dienen könne. Es könnten aber keine neuen Rechte und Pflichten vereinbart werden, welche durch das anwendbare DBA nicht abgedeckt seien. Dies gelte umso mehr, wenn die Vereinbarung – wie vorliegend – nicht amtlich publiziert worden sei. Mit Blick auf die Vereinbarung sei davon auszugehen, dass diese lediglich einen möglichen Anwendungsfall für ein zulässiges Gruppensuchen beispielhaft illustrieren würde. Jedenfalls sei – so das Bundesverwaltungsgericht – die Vereinbarung nicht verbindlich i.S.v. Art. 190 BV. Das Bundesgericht hält diesbezüglich fest, es sei nicht entscheidend, ob die Vereinbarung verbindlich sei oder nicht. Die Vereinbarung dürfe aber dem Sinn und Zweck des anwendbaren DBAs nicht widersprechen und sei auf Grundlage einer abkommenskonformen Auslegung anzuwenden (E. 5.4.). Im Lichte dessen sei davon auszugehen, dass die Vereinbarung lediglich ein Beispielfall eines Gruppensuchens festhalte. Mithin ist die Vereinbarung nicht so zu verstehen, als dürften nur Gruppensuchen gestellt werden, wenn eine Bank ihren Kunden mit der Schliessung des Bankkontos gedroht habe. Dies sei lediglich ein mögliches Szenario, womit daneben auch anders gelagerte Fälle Gegenstand eines Gruppensuchens sein können.

c) Kommentar

Das Urteil des Bundesgerichts ist im Ergebnis richtig. So ist nicht zu beanstanden, dass das Bundesgericht die angedrohten Einschränkungen über die betroffenen Bankkonti als derart signifikant gewertet hat, dass sie faktisch einer Schliessung des Kontos nahekommen. Das Argument der Beschwerdeführenden, sie würden aufgrund der Formulierung des Schreibens nicht in die vom Ersuchen betroffene Gruppe fallen, erscheint allzu formalistisch und wurde damit zu Recht verworfen. In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die italienische Steuerbehörde ein Schreiben erwähnt hat, welches bei der betroffenen Bank nicht aufgefunden werden konnte. Aufgrund der Bedeutung, welche diesem Schreiben beizumessen ist, wäre zu erwarten gewesen, dass die ESTV eine Kopie des Schreibens von der ersuchenden Behörde verlangt hätte.

Die bundesgerichtlichen Erwägungen zur Tragweite der Vereinbarung sind in Anbetracht der grundsätzlichen Bedeutung, welche das Bundesgericht der sich hier stellenden Rechtsfrage beimisst, eher knapp bemessen. So hat sich das Bundesgericht nicht weiter mit der vorinstanzlichen Erwägung, die Vereinbarung sei nicht i.S.v. Art. 190 BV bindend, befasst. Es hat lediglich angemerkt, dass dieser Punkt nicht entscheidend sei. Immerhin hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Verständigungsvereinbarung nicht im Widerspruch zum Sinn und Zweck des jeweiligen DBAs stehen und nicht restriktiver sein dürfe als das DBA. Eine Verständigungsvereinbarung darf also die Amtshilfe nicht für Konstellationen ausschliessen, für welche nach dem DBA Amtshilfe zu leisten ist. Auch diese höchstrichterliche Auffassung verdient Zustimmung.

6. Sistierung der Amtshilfe im Verhältnis zu Russland

Verfügung BGer 2C_219/2022 vom 31. Mai 2021 i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) gegen A. bis G. betreffend Amtshilfe Russland.

a) Sachverhalt

Mit Ersuchen vom 30. Oktober 2018 gelangten die zuständige russische Behörde an die ESTV und beantragte gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Russischen Föderation die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen. Das Amtshilfeersuchen richtete sich auf Bankinformationen zur Überprüfung der wirtschaftlichen Berechtigung an Dividendenzahlungen. Mit Schlussverfügung vom 10. Dezember 2019 gelangte die ESTV zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe zu gewähren und ihr die ersuchten Informationen zu übermitteln seien. Die gegen diese Schlussverfügung erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 21. Februar 2022 ab. Hiergegen erhoben die betroffenen Personen, bei welchen es sich um ukrainische Staatsangehörige handelt, Beschwerde beim Bundesgericht. Vor Bundesgericht beantragten diese, die Amtshilfe sei aufgrund des russischen Angriffskrieges gegen die Ukraine als Verletzung des *ordre public* gänzlich zu verweigern. Zudem liessen die betroffenen Personen insbesondere beantragen, dass das Verfahren bis zum Ende des Krieges gegen die Ukraine sistiert werde.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Betreffend den Sistierungsantrag erklärte das Bundesgericht, dass dieser Antrag überhaupt nur dann zu prüfen sei, wenn die Eintretensvoraussetzungen auf die Beschwerde erfüllt seien. Diesbezüglich bestätigte das Bundesgericht, dass es sich bei der Frage, ob Russland angesichts des ihrerseits losgetretenen Krieges gegen die Ukraine überhaupt noch Amtshilfe geleistet werden dürfe, um einen besonders bedeutenden Fall handle, womit auf die Beschwerde und damit auch auf den Sistierungsantrag einzutreten sei.

Zur Sistierung von Amtshilfverfahren wies das Bundesgericht zunächst darauf hin, dass Amtshilfverfahren zügig durchzuführen seien, was sich aus dem Beschleunigungsgebot, dem Zusatzprotokoll zum DBA CH-RU sowie aus Art. 4 Abs. 2 StAhiG ergäbe. Die Sistierung eines Amtshilfverfahrens komme damit nur in ausserordentlichen Fällen in Betracht, wobei die Interessen der Parteien abzuwägen seien.⁵ Dabei sei das Interesse der Schweiz an einem Funktionieren der Amtshilfe grundsätzlich höher zu gewichten als das Interesse der betroffenen Person an der Sistierung.

Vor diesem Hintergrund gelte es gemäss Bundesgericht, die Interessen der Schweiz gebührend zu berücksichtigen, wobei zu gewährleisten sei, dass die Positionen der verschiedenen Bundesbehörden gegenüber Russland ein kohärentes Gesamtbild ergeben würden, die Einheit der Rechtsordnung gewahrt bliebe und unverständliche Widersprüche vermieden würden. Dabei zog das Bundesgericht in Erwägung, dass die Sistierung von Amtshilfverfahren dem Entscheid der Bundesanwaltschaft, Rechtshilfverfahren in Strafsachen gegenüber Russland bis auf weiteres zu sistieren, entspreche. Hinzu komme, dass die Schweiz Mitglied internationaler Organisationen sei, welche Russland aufgrund des Vorgehens gegen die Ukraine ausgeschlossen hätten. Sodann würde die Sistierung auch der Rechtslage in Bezug auf den automatischen Informationsaustausch entsprechen, wonach die Schweiz bis Ende September 2022 keine Informationen automatisch an Russland weiterleitet. Schliesslich hielt das Bundesgericht fest, dass die Verfahrenssistierung gegenüber der vollständigen Verfahrenseinstellung bzw. der definitiven Verweigerung der Amtshilfe vorzuziehen sei. Zwar stehe die Sistierung im Widerspruch zum Beschleunigungsgebot. Mit der Sistierung bliebe aber die Möglichkeit gewahrt, dass die Schweiz ihrer vertraglichen Pflicht zur Amtshilfeleistung zu einem späteren Zeitpunkt nachkommen könne. So stelle die Verfahrenssistierung keinen Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts dar, welches die Rechtshilfe zu Russland verweigert hat.⁶ Im Ergebnis verfügte das Bundesgericht, dass das Verfahren bis zum 30. September 2022 zu sistieren sei, wobei die Situation danach unter Berücksichtigung aller Umstände erneut zu prüfen sei.

c) Kommentar

Anzumerken ist zunächst, dass der Bundesrat an seiner Sitzung vom 16. September 2022 beschlossen hat, vorläufig keine steuerlichen Informationen mehr an die Russische Föderation zu übermitteln. Dieser Beschluss betrifft sämtliche Formen des steuerlichen

⁵ Siehe hierzu auch RENÉ MATTEOTTI/VALERIA FELDER, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2020, ASA 89 (2019/20), S. 428.

⁶ Siehe so die Urteile des Bundesstrafgerichts RR 2021.84 und RR 2021.91 beide vom 13. Mai 2022 sowie RR 2021.239 / RR 2021.246 vom 17. Mai 2022.

Informationsaustauschs. Obwohl er die Gerichte in Bezug auf hängige Rechtsmittelverfahren nicht zu binden vermag, ist der bundesrätliche Beschluss im Rahmen der Rechtsanwendung zu berücksichtigen. Da sich die Situation im Ukraine-Krieg nicht verändert hat, ergeben sich in Bezug auf den vorliegenden Fall zwei Handlungsoptionen: Die erste, etwas weniger einschneidende Lösung, die derzeit im Bereich der Amtshilfe zur Anwendung gelangt, besteht darin, die hängigen Rechtsmittelverfahren über den 30. September 2022 hinaus bis auf weiteres zu sistieren. Spätestens wenn der Bundesrat beschliesst, die Amtshilfe mit Russland wieder aufzunehmen, müssten die Gerichte im Rahmen ihres eigenen Ermessens entscheiden, ob die Fortsetzung der Amtshilfverfahren nach ihrer Auffassung unter den dannzumal gegebenen Umständen und in Bezug auf den konkret zu beurteilenden Fall möglich ist. Wird die Sistierung einst aufgehoben, haben also die Gerichte in jedem Fall zu prüfen, ob eine allfällige voraussichtliche Erheblichkeit der ursprünglich ersuchten Informationen noch vorliegt oder in der Zwischenzeit (z.B. infolge Verjährung der Steuerveranlagung oder Steuerforderung⁷) dahingefallen ist. Eine andere Lösung wäre, die hängigen Verfahren fortzusetzen und die Amtshilfe im Rahmen von Endentscheiden wegen Verletzung des *ordre public* zu verweigern. Ein solches Vorgehen wäre kongruent mit der Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts, wonach die Informationsübermittlung in aktuellen Rechtshilfverfahren gegenüber Russland definitiv verweigert wird.⁸ In Anbetracht der Tatsache, dass das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ein zentrales Element der internationalen Behördenzusammenarbeit darstellt, auf welchem letztlich das ganze Amtshilfverfahren gründet, wäre das Vorgehen nach diesem zweiten Lösungsansatz ebenfalls angemessen. Es würde zudem sofort Rechtssicherheit schaffen.

⁷ Siehe hierzu S. 9 ff. oben.

⁸ Siehe hiervor Fn. 6.